

## دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر  
د. رشيد حفصي، جامعة ورقلة  
الجزائر

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور وكفاءة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في الجزائر، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وعلى استمارة استبيان في الجانب التطبيقي الميداني حيث تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية ورقلة وغرداية، وبعد استرجاعها قمنا بعملية الفرز وأخذ الاستبيانات الصالحة للتحليل والتي بلغت 34 استمارة صالحة للتحليل أجريت عليها الاختبارات الإحصائية اللازمة باستخدام برنامج SPSS.

وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات لديه القدرة والكفاءة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث انه يعمل بشكل مستقل مما يزيد في جودة عمله ومصداقيته، كما أن محافظ الحسابات يقوم بالإجراءات اللازمة لمحاربة المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات ، محاسبة إبداعية ، قوائم مالية، الجزائر .

## Abstract

This study aims to know the role and efficiency of Auditor in reducing creative accounting practices on financial statements in Algeria, and to achieve the goal of the study and test hypotheses, the researcher relied on the descriptive and analytical approach in the theoretical side and on a questionnaire form in the practical field where a questionnaire form was designed and distributed to a group of Auditor in the state of Ouargla and Ghardaia, and after retrieving them, we carried out the screening process and took the questionnaires valid for analysis, which amounted to 34 questionnaires valid for analysis on which the statistical tests of the crisis were conducted using the SPSS program.

The study found that the Auditor have the ability and efficiency to limit creative accounting practices as they work independently, which increases the quality and reliability of their work, and that the accounts portfolios take the necessary measures to combat and limit creative accounting.

**Keywords:** Auditor, Creative accounting, Financial Statements, Algeria.

## مقدمة :

تعد المحاسبة الإبداعية إحدى المجالات الحديثة التي عرفتها مهنة المحاسبة، ومع انتشار ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل مستخدمي القوائم المالية ما أثر سلباً على شفافية وجودة التقارير المالية ، الأمر الذي سيؤدي على المدى الطويل إلى انخفاض ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الحاسوبية المنشورة واكتشاف تلك المظاهر في شكل فضائح محاسبية تهدد الثقة في مهنة المحاسبة.

وقد كشفت دراسات عديدة عن أهم دوافع الإدارة وراء استخدام المحاسبة الإبداعية وهو تحقيق منافع ذاتية للإدارة والحفاظ على بقاء واستمرار المؤسسة في سوق المنافسة في المدى الطويل دون تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المتعارضة في المدى القصير ولكن بالرغم مما تحققه المحاسبة الإبداعية من منافع للإدارة أو للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها قد تؤدي إلى خلق مصاعب كبيرة للمؤسسة على المدى المتوسط أو الطويل طالما أن هذا التلاعب مبني على أساس حالة من الغش والتدليس، حيث أنه ليس المهم أن تحقق المؤسسة أرباحاً وتعلن عنها فحسب بل في قدرتها على أن توزعها، ولئن تستطيع توزيعها إلا إذا تحققت تدفقات كافية.

اهتمت الجزائر كغيرها من الدول بعملية المراجعة وحاولت إعطاؤها إطار قانونياً تمثل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حيث تعتبر مهنة محافظة الحسابات منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في الشركة.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي: ما مدى قدرة

محافظ الحسابات على الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في الجزائر؟

وقد تم تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مدى توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية؟

- هل لكفاءة محافظ الحسابات دور في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

- هل يتم تطبيق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل

محافظ الحسابات؟

### فرضيات الدراسة: انطلقت الدراسة من الفرضيات التالية:

- لا تتوفر أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية.
- لكفاءة محافظ الحسابات دور في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يتم تطبيق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل محافظ الحسابات.

### أهداف الدراسة: تتمحور أهداف الدراسة في:

- التعرف على مدى توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- التعرف على قدرة وكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل محافظ الحسابات.

منهج الدراسة: للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة استخدمنا المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري للدراسة، أما الجانب التطبيقي فقد استخدمنا الدراسة الميدانية حيث تم توجيه استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة وقد تم التحليل بالاعتماد على بعض الطرق الإحصائية والاستعانة ببرنامج SPSS.

### 2. المحاسبة الإبداعية:

1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية: قدمت العديد من التعاريف للمحاسبة الإبداعية ومن هذه التعاريف نجد التعريف الذي قدمه الباحث ناظم على أنها: "الإجراءات التي تمارسها الشركات بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتها التي تشكلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفيفة للتغطية على المخالفات والجرائم، وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهى وبصورة شرعية<sup>1</sup>. أما الزيادي فيعرفها على أنها: "الممارسات الغير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة."<sup>2</sup>

أما الخشواوي والدوسري فيعرفانها على أنها: " عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذين أو غيرهم<sup>3</sup> ".  
كما عرفت على أنها أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من أجل إظهار المؤسسة بالشكل الذي يتلاءم مع رغبات الإدارة حتى وإن كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية أم خلاف ذلك.

ويعرفها colasse على أنها: " الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف القوائم المحاسبية وتجميل صورة الشركة<sup>4</sup> ".  
ومن هذه التعاريف يتبين لنا أن المحاسبة الإبداعية هي وسيلة للتضليل من خلال استخدام تقنيات محكمة بهدف خداع أصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مضللة لا تعكس واقع حال المنشأة من أجل تحقيق أغراض خاصة.  
2.2. دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية :

توجد في الحقيقة عدة دوافع تجعل المستخدمين يلجؤون إلى استخدام المحاسبة الإبداعية نذكر منها:<sup>5</sup>

- إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو عليه في أرض الواقع عن طريق المؤسسات المالية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية من خلال تعديل الأرباح المعلنة عن طريق تقنيات المحاسبة الإبداعية؛

- تحقيق المصالح الشخصية وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة؛

- التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن عن طريق المفاضلة و الاختيار بين الأساليب و الطرائق المحاسبية بما لا يتعارض مع القانون الضريبي وتعر هذه العملية بالتجنب الضريبي التي تكون تحت القانون. حيث أنه قد يلجأ المالكون بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي في بعض الأحيان عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات ، والمبالغة في

تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة وإخفاء بعض أوجه النشاط وعدم ذكرها في الإقرار السنوي<sup>6</sup>؛

- للحصول على تصنيف متقدم للشركة مع منافسيها من الشركات التي تعمل في نفس المجال؛

- تعظيم القيم المالية من خلال التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بتحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛

- التقدم التكنولوجي الذي قد يكون أحد دوافع استخدام هذه الممارسات ، فالتكنولوجيا وطرق الأعمال تتقدم بصورة أسرع من التشريعات والقواعد المحاسبية أو التعليمات حيث أن ذلك الضجوة بين التقدم التكنولوجي والتشريعات المحاسبية يتيح الفرصة لظهور المحاسبة الإبداعية.

### 3.2. أساليب المحاسبة الإبداعية:

هناك في الحقيقة العديد من الأساليب التي يتم استخدامها في المحاسبة الإبداعية والمتعلقة بقائمة الميزانية، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية حيث تشمل مايلي<sup>7</sup> :

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي:

تعتمد المؤسسة عند استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والمتعلقة بالمركز المالي

من خلال:

- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية؛
  - التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة؛
  - عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية؛
  - إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري؛
  - عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل؛
  - عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة؛
  - تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة للاستثمارات الثابتة.
- ب- أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة قائمة الدخل:

أما الأساليب التي تعتمدها المؤسسة في المحاسبة الإبداعية والمتعلقة بقائمة

الدخل يمكن إيجازها في مايلي:

- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة؛
  - الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير مبرر للمصروفات؛
  - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة؛
  - تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك؛
  - تسجيل إيراد مزيف أو تضخيم المبيعات والربح الإجمالي؛
  - تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية<sup>8</sup>.
- ت- أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة قائمة التدفقات النقدية:
- تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية والتي يمكن للمؤسسة أن تأخذ بها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية فيما يلي<sup>9</sup>:
- التضييل في تصنيف التدفقات النقدية التمويلية، الاستثمارية والتشغيلية من خلال تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية كنفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس؛
  - التهرب الضريبي بتخفيض قيمة التدفقات النقدية التشغيلية.
  - تسجيل تدفقات نقدية واردة وصادرة وهمية بمختلف صورها.
  - محاولة مطابقة الأهداف المحققة مع التنبؤات للحصول على مكافآت وامتيازات كبير.
- ث- أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:
- وتوضح هذه القائمة التغيرات الحاصلة على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، إلا أن جميع بنود تلك القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التغييرات الصورية في زيادة رأس المال أو تخفيضه والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء أو خسائر أرصدة العملات الأجنبية أو خسائر التعاملات في الأسواق المالية<sup>10</sup>.
3. مهنة محافظ الحسابات (مدقق الحسابات):
- 1.3. مفهوم مدقق الحسابات: يطلق على الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع لفظ "مدقق" Auditor. ومن التسميات المرادفة أيضا لفظ "مراجع" أو "مراقب"، "محافظ حسابات" و"محاسب قانوني" وغيرها.
- ولقد عرفها المشرع الجزائري حسب المادة 27 من قانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 فإن مدقق الحسابات هو: " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركة والهيئات التجارية، بما فيها

رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات التضامنية الاجتماعية والنقابات<sup>11</sup>.

تم تعديل بعض مسؤوليات وصلاحيات محافظ الحسابات وفق نص المادة 22 من قانون رقم 01/10 الصادر في 11 جويلية 2010 والذي عرف محافظ الحسابات على انه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظام مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."<sup>12</sup> من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن محافظ الحسابات هو شخص مستقل عن المؤسسة يمارس مهنة التدقيق والمراجعة بهدف من خلالها التحقق من مدى صدق وسلامة القوائم المالية بشكل موضوعي وحيادي، ومطابقتها مع الأهداف المسطرة وتبليغ الأطراف المعنية بذلك.

2.3. صفات محافظ الحسابات: بسبب المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات في التحقق من مدى صدق وسلامة القوائم المالية أوردت بعض الهيئات المهنية والقانونية منها الأميركية والبريطانية بعض الصفات التي يجب أن تتوافر في هذا الشخص ومن ضمنها: — أن يكون ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات، والضرائب... الخ.

— أن يكون أميناً على أسرار المؤسسة التي يقوم بعملية التدقيق فيها، ويؤدي عمله بأمانة وعزّة؛

— أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه إلا ضميره، والخاصة أن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية؛

— أن يكون صبوراً لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما يدعو للملل، وعليه أن يمنح عمله من روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل؛

— أن يكون ذا إطلاع واسع متتبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة؛

— أن لا يوفق على أي عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها.

— أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي معادل لمستوى أعضاء مجلس الإدارة على الأقل حتى يستطيع مناقشتهم<sup>13</sup>.

## 3.3. مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات:

- لقد نصت المادة 23 من القانون رقم 01-10 على المهام والمسؤوليات التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه وتمثل هذه المهام في مايلي:
- يشهد بصحة وانتظام الحسابات السنوية ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات ؛
  - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
  - يقوم بإعداد تقرير يبدي فيه رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسيرين؛
  - يكون ملما بشروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسات التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو الميسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
  - يعلم الميسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئات التي يشرف عليها.
  - أما مسؤولية محافظ الحسابات فقد حددها القانون رقم 10/01 في مواد 59، 61 و62 و63 وحسب هذه المواد فهو مسئول مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية ومسؤولية تأديبية.
  - المسؤولية المدنية: فحسب المادة 61 من القانون رقم 10/01 يعد محافظ الحسابات مسئولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعها عليها ، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة القضائية.
  - المسؤولية الجزائية: لقد نصت المادة 62 من القانون 01/10 فإن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يتحملون المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزامات القانونية.

- المسؤولية التأديبية: يتحمل الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب نص المادة 63 من قانون 10/01 المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات حسب خطورتها في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف لمدة ستة أشهر أو الشطب من مصف الوطني للمحافظين وخبراء المحاسبة. ويحق لهم تقديم طعن أما اللجنة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات المعمول بها في هذا المجال.

#### 4. الدراسة الميدانية:

يتم تناول الدراسة الميدانية من خلال محورين: المحور الأول عرض وتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبيان ثم المحور الثاني المتعلق مناقشة واختبار الفروض والنتائج المتوصل إليها.

1.4. مجتمع وعينة الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، من فئة المهنيين والمتمثلة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين. أما عينة الدراسة فتمثلت في مراجعي الحسابات العاملين بولاية ورقلة وغرداية والبالغ عددهم ما يقارب من 34 محافظ ومراجع للحسابات الخارجيين .

2.4. أداة جمع البيانات: تم تصميم استمارة الاستبيان التي تضم جزئين وفقا لأسلوب الأسئلة المغلقة، فالجزء الأول متعلق الخصائص الشخصية والوظيفة لأفراد العينة وتشمل كل من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية والمستوى التعليمي. أما الجزء الثاني المتعلق بالأسئلة المرتبطة بفرضيات الدراسة ولتي تشمل على 30 فقرة مقسمة لثلاث محاور وفقا لمقياس ليكارت الخماسي لقياس الرأي تبدأ بأوافق بشدة وتنتهي بلا أوافق بشدة. وقد أمتد هذا الاستبيان زمنيا من بداية جانفي 2020 إلى مارس 2020 أين تم توزيع ما يقارب من 50 استبيان وتم استرجاع 34 استمارة صالحة للتحليل .

3.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم في هذه الدراسة اعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية من خلال التحليل للنتائج باستخدام البرنامج الإحصائي Spss 22 وهي:

-الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية؛

-حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة؛

-مقياس ليكارت؛

-تحليل البيانات من خلال اختبار فرق المتوسطات بين إجابات أفراد العينة.

1.3.4. حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة:

يتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات البيانات حيث انه يأخذ القيمة ما بين الصفر والواحد (0-1) فإذا لم يكون هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، والعكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح و الجدول التالي يبين معامل الثبات والصدق الذاتي للدراسة.

جدول رقم (01) : معامل الثبات والصدق لمجاور الاستبيان

| البيان    | عدد العبارات | ألفا كرونباخ | معامل الصدق |
|-----------|--------------|--------------|-------------|
| الإستبيان | 30           | 0.878        | 0.937       |

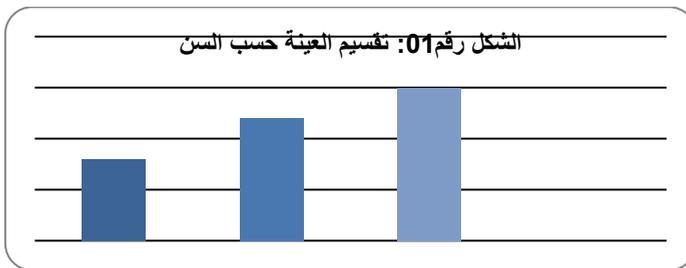
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل مجاور الدراسة عال حيث بلغ معامل الثبات العام (المعدل الكلي) 0.878، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها. أما ما تعلق بمعامل الصدق والذي تم حسابه عن طريق جذر معامل الثبات ويتضح أن الصدق الذاتي لكل المجاور 0.937 أي أن أداة الدراسة صادقة وثابتة بمعنى أنها صالحة للقياس.

2.3.4. الخصائص العامة للعينة :

➤ تحليل البيانات العينة حسب السن:

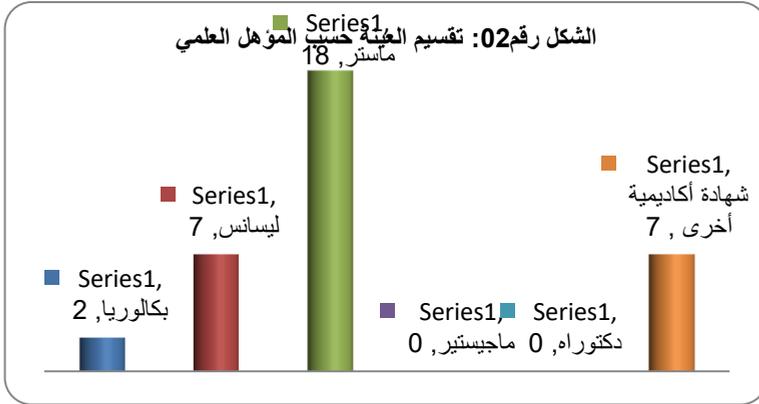
تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت ما بين 20 وأكثر من 40 سنة، فكان معظم الفئة العمرية مركز في الفئة العمرية أكثر من 40 سنة بنسبة قدرها 41.2%، تليها الأفراد من الفئة العمرية ما بين 20 إلى 30 سنة والفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بنسبة 29.4% بالتساوي حسب ما يبرزه الشكل رقم 01.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

➤ تحليل البيانات العينة حسب المؤهل العلمي:

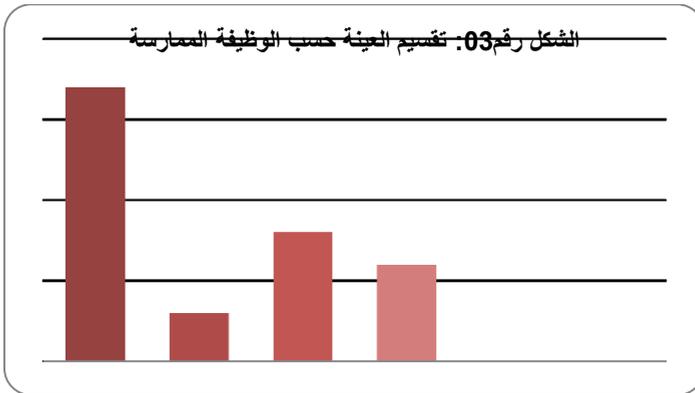
يظهر من خلال الشكل رقم 01 أن مستجوبين مستواهم التعليمي يحتل فيه مؤهل ماستر المرتبة الأولى 52.9%، وكانت المرتبة الثانية متساوية عند كل من مؤهل ليسانس وشهادة أكاديمية أخرى نسبة 20.6%، والمرتبة الثالثة مؤهل البكالوريا بنسبة 5.9%.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

➤ تحليل البيانات العينة حسب الوظيفة الممارسة:

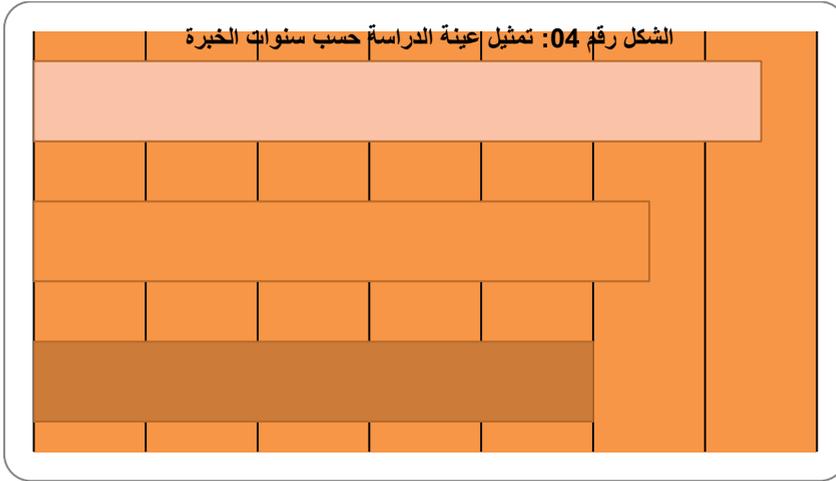
يتضح من خلال الشكل أدناه أن توزيع النسب حسب الوظيفة لأفراد عينة الدراسة نجد بأن وظيفة محافظ حسابات هي النسبة الكبيرة وهي تمثل نسبة 50%، بينما النسبة المتبقية وزعت على محافظ حسابات/خبير محاسبي بنسبة 23.5%، ومحاسب معتمد بنسبة 17.6%، وخبير محاسبي بنسبة 8.8%.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

➤ تحليل بيانات العينة حسب سنوات الخبرة:

نلاحظ من خلال الشكل رقم 04 أن توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة كانت فيه النسب متقاربة بالتساوي بالتقريب في التوزيع على الفئات الثلاث، وكانت فئة الخبرة أقل من 5 سنوات هي الأقل بنسبة 29%، بينما فئة الخبرة من 5 إلى 15 سنة بنسبة 32.52% وأكثر من 15 سنة كانت النسبة الأعلى بنسبة 38.23%.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

3.3.4. تحليل نتائج محاور الدراسة:

➤ محور الأول: مدى توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

جدول رقم (02): نتائج المتعلقة بمحور الأول مدى توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في

القوائم المالية

| النتيجة   | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارة   | الرقم |
|-----------|-------------------|-----------------|---|-------|
| محايد     | 1,490             | 2,68            | الاعتراف بالإيرادات قبل تقديم الخدمة أو السلعة.   | 1     |
| محايد     | 1,316             | 2,65            | عدم الاعتراف بالإيرادات ونقلها إلى فترة مالية لاحقة.                                    | 2     |
| غير موافق | 1,660             | 2,44            | تسجيل إيرادات وهمية لتحسين المركز المالي.   | 3     |
| غير موافق | 1,502             | 2,51            | الاعتراف بأصول ثابتة لا تتوفر فيها شروط الاعتراف بالأصول.                               | 4     |
| غير موافق | 1,473             | 2,20            | التغيير دون مبررات في طريقة تقييم المخزون.  | 5     |
| غير موافق | 1,264             | 2,20            | عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية. | 6     |
| غير موافق | 1,292             | 2,20            | قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية.                                    | 7     |
| محايد     | 1,110             | 2,65            | إجراء المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم.   | 8     |

|              |   |        |        |           |
|--------------|---|--------|--------|-----------|
| 9            | المباغة في تقدير المؤونات والمخصصات لتقليل الربح.                       | 2,75   | 1,479  | محايد     |
| 10           | إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتتب.                      | 2,20   | 1,372  | غير موافق |
| 11           | تأجيل إثبات فواتير شراء خاصة بالفترة المالية الحالية لدورة مالية لاحقة. | 2,41   | 1,376  | غير موافق |
| 12           | إخفاء الحسابات المستحقة والمدومة.                                       | 2,27   | 1,250  | غير موافق |
| نتيجة المحور |   | 2,4368 | 1,0292 | غير موافق |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال إجابات أفراد العينة المستجوبة حسب الجدول 02 أن هناك عدم موافقة كبيرة حول هذا المحور والمتعلق بنظرة المراجعين الخارجيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وقد احتلت فيه العبارة التاسعة المتعلقة بالمباغة في تقدير المؤونات والمخصصات لتقليل الربح المرتبة الأولى في حين احتلت المرتبة الأخيرة العبارة العاشرة والمتعلقة بإجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتتب. ويعود التحليل حسب اعتقادنا إلى أن معظم هذه المؤسسات ليس لديها دافع قوي من أجل الاعتماد على المحاسبة الإبداعية كون غالبيتها العظمى غير مدرجة في البورصة وتقوم بالتصريح بالقوائم المالية فقط من أجل التسويات الجبائية.

➤ المحور الثاني: كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (03): نتائج المتعلقة بمحور الثاني كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف

ممارسات المحاسبة الإبداعية.

| الرقم | العبارة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النتيجة    |
|-------|--|-----------------|-------------------|------------|
| 13    | يملك محافظ الحسابات المعرفة الكافية بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله                        | 4,17            | 0,710             | موافق      |
| 14    | يتمتع محافظ الحسابات بالحرية التامة في اختيار العينات التي يجب فحصها الأمر الذي يساعده على اكتشاف التلاعب بالأرباح | 3,93            | 0,883             | موافق      |
| 15    | يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بكل نزاهة وموضوعية  | 4,24            | 0,786             | موافق بشدة |
| 16    | يتبع المراجع معايير مهنية واضحة وسليمة   | 3,82            | 0,928             | موافق      |
| 17    | يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته ومواكبة التطور                                       | 4,10            | 1,012             | موافق      |
| 18    | يبدي المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش                                      | 3,68            | 1,137             | موافق      |
| 19    | يعتمد المراجع على الخبرة المكتسبة من مزاولة المهنة في اكتشاف المحاسبة الإبداعية                                    | 4,44            | 0,506             | موافق بشدة |
| 20    | يقوم محافظ الحسابات بدراسة مدى صحة التقديرات المحاسبية   | 4,27            | 0,527             | موافق بشدة |

|       |       |      |   |    |
|-------|-------|------|---|----|
|       |       |      | المعتمدة من قبل الإدارة   |    |
| موافق | 0,384 | 4,17 | يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعده في اكتشاف الأخطاء. | 21 |
| موافق | 0.494 | 4.09 | نتيجة المحور  |    |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال إجابات أفراد العينة المستجوبة حسب الجدول رقم 3 أن هناك موافقة فيما تعلق إمكانية وجود علاقة بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي و اكتشاف المحاسبة الإبداعية، وقد احتلت العبارة رقم 19 و المتعلقة يعتمد المراجع على الخبرة المكتسبة من مزاولة المهنة في اكتشاف المحاسبة الإبداعية، في حين احتلت العبارة رقم 18 و المتعلقة يبدي المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش المرتبة الأخيرة، وهو ما يؤكد على أنه كلما كان محافظ الحسابات أكثر خبرة ومع مستوى تعليمي الجيد ومع دورات التي تقدمها مصف الوطني لمحافظي الحسابات كلما أدى ذلك إلى زيادة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف والحد من أثار المحاسبة الإبداعية.

➤ المحور الثالث: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات

#### المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (03): نتائج المتعلقة بمحور الثالث الإجراءات التي يقوم بها محافظ

#### الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

| الرقم | العبارة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النتيجة    |
|-------|--|-----------------|-------------------|------------|
| 22    | التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية . | 3,89            | 0,724             | موافق      |
| 23    | التأكد من ثبات طرق حساب الاهتلاك في المؤسسة .                        | 4,34            | 0,483             | موافق بشدة |
| 24    | يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.                       | 3,37            | 1,320             | محايد      |
| 25    | التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وكذا طرق التقييم والتسعير .          | 4,17            | 0,710             | موافق      |
| 26    | التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون لمضاعفة صافي الدخل .         | 4,37            | 0,561             | موافق بشدة |
| 27    | التأكد من عدم تكوين مخصصات للمؤونات مبالغ فيها .                     | 4,06            | 0,703             | موافق      |
| 28    | التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية كنفقات استثمارية أو تمويلية .  | 4,00            | 0,707             | موافق      |
| 29    | التأكد من عدم نقل الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية                  | 4.34            | 0,897             | موافق بشدة |

|       |       |      |  |    |
|-------|-------|------|--|----|
|       |       |      | لاحقة أو سابقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية . |    |
| موافق | 0.889 | 4.17 | التحقق من إمكانية وجود تسجيل إيرادات قبل تحققها .      | 30 |
| موافق | 0.400 | 4.08 | نتيجة المحور   |    |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال إجابات أفراد العينة المستجوبة حسب الجدول رقم 3 أن هناك موافقة فيما تعلق بوجود إجراءات يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد احتلت العبارة رقم 26 المتعلقة بالتأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون لمضاعفة صافي الدخل المرتبة الأولى ومن ثم زيادة في كفاءة جودة المراجعة، في حين احتلت العبارة المتعلقة يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية المرتبة الأخيرة مما يدل على أن أفراد العينة لديهم موقف محايد من أن محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية ويفسر ذلك أنه ربما بعض المؤسسات لا توفر كافة الفواتير تحت تصرف محافظ الحسابات ما من شأنه عرقلة عملية التدقيق والمراجعة وبالتالي عدم المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## 5. الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمراجعين الخارجيين في الجزائر في كل من ولايتي ورقلة وغرداية خلال الفترة الممتدة من جانفي إلى مارس 2020 من خلال عينة مكونة من 35 مراجع ومحافظ للحسابات وباستخدام استمارة استبيان وبلاستعانة ببرنامج Spss، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن هناك اختلافات كثيرة حول مفهوم المحاسبة الإبداعية السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة؛
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة على محافظي الحسابات لكن لا بد من السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم الحد منها؛
- تعتبر كل من الكفاءة والخبرة العلمية والمهنية لمراجع الحسابات من المؤشرات المهمة والعوامل المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الإهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المسيرون المحاسبون إلى تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تتفق كل أفراد عينة الدراسة في عدم وجود أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؛
- يتفق كل أفراد عينة الدراسة أن لكفاءة المحافظ دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- هناك مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند إكتشاف وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتي نص عليها القانون.

#### التوصيات:

- من خلال ما تطرقنا إليه خلال هذه الدراسة نتقدم بالتوصيات التي كانت محل اهتمام من كافة الأطراف المختصة في هذا المجال من أجل تقديم توصيات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية:
- زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية.
- اصدار قوانين تتضمن عقوبات صارمة لحالات التلاعب والغش التي تحدث في القوائم المالية وذلك للحد من استخدام الوسائل غير الشرعية عند اعدادها للقوائم المالية.
- العمل على بث الوعي الكافي حول موضوع المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
- العمل على تقليل قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال لقياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.
- ضرورة اهتمام مدققي الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية لاكتشاف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة مع التزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية للرفع من مستوى الإفصاح والشفافية.



9. علي بن موفقي، دور المدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة العمال والدراسات الإقتصادية، مجلد 05، عدد 02، 2019، ص 74.
10. R. Manita, autre,.. Les approches d'evaluation et les indicateur de mesure de la qualité d'audit - étude critique. Euro Mediterranean Economics and Finance Review , 2 (3), 2007, p30.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 1 ماي 1991، القانون 08/91، المادة 27، المتعلقة بمهن المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010، القانون 01-10 المادة 22، المتعلقة بمهن المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 07.
13. أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، 2012، ص 107.

